

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 20 de octubre de 2025

Sala 1.^a

R.G. 384/2022

SUMARIO:

IRNR. Gestión del impuesto. Retenciones. Devoluciones. IS. Regímenes especiales. Consolidación fiscal. Cambio de criterio. Recuperación por entidad no residente del importe retenido en España. Siguiendo el criterio recogido por la Sentencia de la Audiencia Nacional de fecha 28/07/2025, recurso contencioso-administrativo nº 2486/2021, resuelta en base a lo dicho a su vez por el TJUE en su Sentencia de 19 de diciembre de 2024, asunto C-601/23, cuya interpretación considera la Audiencia Nacional que es extensible a la norma española del IRNR, este Tribunal debe cambiar su criterio y permitir a una entidad no residente la recuperación del importe retenido en España que no haya podido ser deducido en el impuesto sobre sociedades de su país de residencia por insuficiencia de cuota en dicho impuesto debido a la existencia de pérdidas en el resultado de la entidad.

Sin perjuicio de ello, el presente caso presenta una peculiaridad que reside en la integración de la entidad en un grupo fiscal, siendo así que la Sentencia del TJUE se basaba en un supuesto de tributación individual. Ello obliga a efectuar un análisis de comparabilidad, no entre sociedades, sino entre grupos fiscales, para así poder concluir si un grupo fiscal residente en España, con las características y en el supuesto del grupo al que pertenece la entidad reclamante, habría obtenido la devolución de retenciones soportadas en España y, en caso afirmativo, en qué importe. Por ello, en este supuesto, lo que corresponde restituir a la reclamante es la retención soportada en España que la normativa francesa no le ha permitido recuperar ya que en las autoliquidaciones del IS del grupo consolidado en que se integra la reclamante la cuota total no era suficiente para absorber el crédito por impuesto extranjero soportado.

En MADRID, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

Se ha visto la presente reclamación económico-administrativa interpuesta contra la desestimación presunta y contra el acuerdo de resolución de rectificación de autoliquidación dictado por la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, de la AEAT de Barcelona, por el concepto tributario IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES, ejercicios 2016 y 2017 y números de expediente / referencia: 2021GRC...55C RGE...2021, 2021GRC...56N RGE...2021, 2021GRC...59B RGE...2021, 2021GRC...60M RGE...2021, 2021GRC...61C RGE...2021, 2021GRC...62N RGE...2021, 2021GRC...63G RGE...2021, 2021GRC...64L RGE...2021, 2021GRC...65B RGE...2021, 2021GRC...66A RGE...2021, 2021GRC...67H RGE...2021, 2021GRC...68X RGE...2021, 2021GRC...69W RGE...2021.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Con fecha 11-05-2021 la entidad SAS **XZ-TW** presentó solicitud de rectificación de las autoliquidaciones del Impuesto sobre la renta de no Residentes, modelo 216, correspondientes a los ejercicios 2016 y 2017, y devolución del importe ingresado indebidamente.

El obligado tributario manifestaba, en síntesis, que durante los ejercicios 2016 y 2017 la entidad **XZ-TW S.A.S.**, residente en Francia, licenció a **QR, S.A.** con N.I.F **NIF_3** el uso de algunas marcas comerciales de su propiedad, que esta sociedad procedió a retener e ingresar en sus autoliquidaciones de pago a cuenta y retención del Impuesto sobre la Renta de No Residentes («IRNR») sobre los cánones pagados a la entidad, retenciones que fueron ingresadas en los diferentes modelos 216 a lo largo de los ejercicios 2016 y 2017, cantidades que quedaron individualizadas en el resumen anual (modelo 296).

Solicitaba la entidad la rectificación de las autoliquidaciones de liquidación de las retenciones e ingresos a cuenta del IRNR en las que se ingresaron las retenciones practicadas a la entidad **XZ-TW S.A.S.** (modelos 216) por parte de la sociedad residente **QR, S.A.** con NIF **NIF_3** de los ejercicios 2016 y 2017, junto con los correspondientes intereses de demora que correspondan, en base a que los créditos fiscales por el IRNR soportado en España no pudieron deducirse íntegramente en el IS presentado en Francia en los ejercicios 2016 y 2017, ya que en las autoliquidaciones del IS consolidado la cuota total no era suficiente para absorber el crédito por impuesto extranjero soportado. Alega que esos créditos tampoco pudieron deducirse en los ejercicios sucesivos, pues la normativa francesa no permite compensar los créditos fiscales no aprovechados por insuficiencia de cuota en los ejercicios siguientes al de su generación.

SEGUNDO.- En fecha 17/12/2021, considerando desestimada su solicitud por silencio administrativo, fue interpuesta reclamación económico-administrativa contra la desestimación presunta.

Síguenos en...

En fecha 16/03/2022 fue presentado por la entidad escrito en el que manifiesta que ha recibido acuerdo de resolución expresa, por lo que solicita que se tenga por interpuesta reclamación económico-administrativa contra la resolución expresa y se resuelva conjuntamente con la reclamación interpuesta contra la resolución presunta.

TERCERO.- La resolución expresa, dictada en fecha 9 de febrero de 2022, deniega la rectificación y la devolución solicitada en base a que, por una parte, respecto al ejercicio 2016 y al período 01 del ejercicio 2017, en la fecha de presentación de la solicitud de rectificación por parte del obligado tributario, 11-05-2021, ya había prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, así como el derecho a solicitar la devolución correspondiente respecto a las autoliquidaciones presentadas en concepto "Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Retenciones e ingresos a cuenta" y, por otra parte, respecto a la vulneración de la normativa española del Tratado de funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), señala que los Tratados de doble imposición establecen la distribución de potestades tributarias entre los estados firmantes y en los casos en que el estado de la fuente, en este caso España, tiene potestad para gravar la renta en cuestión y a su vez dicha renta forma parte de la base imponible del impuesto directo que deba presentar el perceptor en su país de residencia, en este caso Francia, es este el que debe eliminar la doble imposición que pudiera producirse.

Concluye el órgano gestor que si la normativa interna de Francia no permite la aplicación efectiva de los mecanismos para evitar la doble imposición previstos en el CDI, la solución no puede ser que España renuncie a gravar la renta en cuestión, sino que la solución debe darla la normativa francesa o, en última instancia, los Tribunales de aquel país, por lo que se acuerda desestimar la solicitud.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para dictar la presente resolución, de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

SEGUNDO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Conformidad a derecho del acuerdo impugnado.

TERCERO.- Alega la reclamante en primer lugar una cuestión de carácter formal. Señala que sí presentó escrito de alegaciones contra la Propuesta de Resolución y lo hizo dentro del plazo legalmente concedido.

El acuerdo de resolución indica, por el contrario, que a fecha de la emisión de la resolución, el 09/02/2022, no se había presentado alegación o documentación alguna frente a la propuesta de resolución notificada.

La propuesta de resolución fue notificada el 17/01/2022, concediéndose a la interesada un plazo de 15 días hábiles, contados a partir del día siguiente al de recepción de la propuesta de resolución, por lo que dicho plazo finalizaba el 07/02/2022.

Consta en el expediente un escrito de alegaciones a la propuesta de resolución con sello de entrada en la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de Barcelona, de la AEAT, de 09/02/2022, por lo que se hallaba fuera del plazo concedido.

Aporta la reclamante junto con el escrito de alegaciones ante este TEAC un documento del Servicio de Correos correspondiente a una carta certificada enviada a la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de Barcelona, con fecha 07/02/2022, del que no resulta posible deducir si corresponde al escrito con fecha de entrada en la AEAT 09/02/2022.

En cualquier caso, dicho escrito contiene una alegación única en la que la entidad se ratifica en las alegaciones presentadas en el escrito de inicio del procedimiento y se invocaba una Sentencia del Tribunal Supremo de 16/11/2021.

No constituye, pues, motivo de anulación de la resolución dictada ni resulta oportuna, a la vista del contenido del escrito, la retroacción del expediente para que el órgano gestor responda a dichas alegaciones.

CUARTO.- Entrando en la cuestión de fondo planteada, el artículo 12 del Convenio entre el Reino de España y la República Francesa a fin de evitar la doble imposición y de prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, establece:

"1. Los cánones procedentes de un Estado contratante y pagados a un residente del otro Estado contratante solo pueden someterse a imposición en este otro Estado.

2. a) No obstante lo dispuesto en la letra b), los cánones mencionados en el apartado 1 también pueden someterse a imposición en el Estado contratante del que procedan y conforme a la legislación de ese Estado, pero si el perceptor de los cánones es el beneficiario efectivo, el impuesto así establecido no puede exceder del 5 por 100 del importe bruto de los cánones.

b) Las remuneraciones de cualquier clase procedentes de un Estado contratante y pagadas a un residente del otro Estado contratante por el uso o la concesión de uso de un derecho de autor sobre una obra literaria o artística (con exclusión de las películas cinematográficas y de obras sonoras o visuales grabadas) solo se someten a imposición en ese otro Estado si el perceptor es el beneficiario efectivo."

De acuerdo con el artículo 13.1.f) del TRLIRNR:

"1. Se consideran rentas obtenidas en territorio español las siguientes:

(...)

f) Los siguientes rendimientos de capital mobiliario:

(...)

3.º Los cánones o regalías satisfechos por personas o entidades residentes en territorio español o por establecimientos permanentes situados en éste, o que se utilicen en territorio español."

El artículo 24.1 del CDI entre el Reino de España y la República Francesa establece los mecanismos para evitar la doble imposición en Francia:

"1. En Francia, la doble imposición se evitará de la siguiente manera:

a) Las rentas que provienen de España y que pueden someterse, o solo se someten a imposición, en este Estado conforme a las disposiciones del presente Convenio, se tienen en cuenta para el cálculo del impuesto francés cuando su beneficiario es un residente de Francia y estas rentas no están exentas del impuesto sobre sociedades en aplicación de la legislación francesa. En este caso, el impuesto español no es deducible de estas rentas, pero el beneficiario tiene derecho a un crédito fiscal imputable sobre el impuesto francés. Este crédito fiscal es igual:

i) Para todas las rentas no mencionadas en el apartado II), al importe del impuesto francés correspondiente a estas rentas;

ii) Para las rentas contempladas en el apartado 2 del artículo 10; en el apartado 2 del artículo 11; en el apartado 2, letra a), del artículo 12; en los apartados 1 y 2 del artículo 13; en el apartado 3 del artículo 15; en el apartado 1 del artículo 16, y en los apartados 1 y 2 del artículo 17, al importe del impuesto pagado en España conforme a las disposiciones de estos artículos; este crédito no puede en ningún caso exceder de la parte del impuesto francés correspondiente a estas rentas.

b) Un residente de Francia que posea elementos patrimoniales que puedan someterse a imposición en España, de acuerdo con las disposiciones de los apartados 1, 2 o 3 del artículo 23, también puede someterse a imposición en Francia por razón de dichos elementos. El impuesto francés se calculará deduciendo un crédito fiscal igual a la cuantía del impuesto español pagado por razón del patrimonio. Esta deducción no puede exceder de la parte del impuesto francés correspondiente a dicho patrimonio."

No es objeto de discusión la tributación en España de las rentas satisfechas. La reclamante fundamenta su solicitud de devolución en que la autoliquidación consolidada del grupo francés arrojó una cuota positiva que no permitía absorber todo el crédito fiscal generado por el impuesto soportado en España en concepto de IRNR.

La reclamante alega que **XZ-TW** forma parte de un grupo de consolidación fiscal a efectos del IS, cuya sociedad cabecera era la sociedad **XZ HOLDING FRANCE**. En esos ejercicios, y como consecuencia de la integración de los cánones con otras pérdidas o rentas negativas, la autoliquidación consolidada del grupo francés arrojó una cuota positiva que no permitía absorber todo el crédito fiscal generado por el impuesto soportado en España en concepto de IRNR. En consecuencia, los créditos fiscales por el IRNR soportado en España no pudieron deducirse íntegramente en el IS presentado en Francia en los ejercicios 2016 y 2017.

Alega que, en consecuencia, **XZ-TW** no pudo mitigar la doble imposición que se produjo como consecuencia de la excesiva imposición generada en España y la imposibilidad de aprovechar en Francia gran parte de los créditos fiscales generados como consecuencia de las retenciones soportadas en España, por lo que considera que la retención soportada en España es excesiva y supone una restricción a la libre prestación de servicios contraria a los artículos 56 y 57 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea («TFUE»).

Considera que la normativa nacional española procura una ventaja a las sociedades residentes que registren pérdidas o que, integradas en un grupo de consolidación fiscal, puedan compensar sus beneficios con otras sociedades con pérdidas dejando de tributar total o parcialmente por el canon recibido, mientras que las sociedades no residentes deben soportar la tributación inmediata y definitiva con independencia de su resultado o del resultado agregado del grupo de consolidación fiscal en el que se encuentran integrados.

Alega que, de conformidad con los principios de primacía, efectividad y cooperación leal, la Administración tenía la obligación de inaplicar las disposiciones nacionales que sean contrarias al Derecho de la Unión Europea.

La reclamante efectúa un cálculo de la retención cuya devolución solicita en base a un importe ficticio que resulta de llevar la base imponible francesa de la entidad a una supuesta liquidación del IS según las reglas

Síguenos en...

de la normativa española. De hecho, efectúa la reclamante dos cálculos, considerando en uno de ellos vigente el RDL 3/2016 y en otro suponiendo que dicha norma haya sido invalidada por su inconstitucionalidad.

QUINTO.- Este Tribunal tiene dicho que no se produce discriminación al no residente en la situación que se describe en el presente caso, esto es, imposibilidad de descontar en el país de residencia la retención soportada en España, país de la fuente. En resolución de fecha 29/05/2023 (RG 6245/2020), con mención a otra anterior, decíamos lo siguiente:

<<Es importante señalar que estos argumentos de la entidad que se acaban de reseñar en el anterior fundamento, eran ya esgrimidos en una anterior reclamación de la misma (RG 8376/2015) ante este TEAC, resuelta en Resolución de 2 de noviembre de 2017 (DYCTEA), reiterando lo expuesto en otras anteriores, en que se rechazaba la existencia de la discriminación alegada, por la no devolución de las retenciones soportadas en España por los dividendos cobrados por una matriz europea (con dominio inferior al 5%), y tampoco poder deducirlas en su país de residencia, al impedir su legislación deducir ninguna retención soportada en el extranjero. Doctrina de este TEAC a la que apela el órgano gestor en el acuerdo impugnado.

Así se describe en la referida resolución:

"La técnica impositiva elegida por el legislador español para el sometimiento a gravamen de las rentas satisfechas a contribuyentes del IRNR que actúan en España sin establecimiento permanente, consiste en fijar una retención liberatoria con tipos de gravamen bajos que se aplica sobre la renta bruta obtenida, esta tributación no atenta contra la libre prestación de servicios, si se compara, en su globalidad, con la técnica impositiva utilizada para gravar a los prestadores de servicios análogos a los residentes en nuestro país, en la que el tipo de gravamen se aplica sobre los rendimientos netos, pero es muy superior. Esta afirmación parte de requisito de la lógica, de que toda comparación se ha de hacer entre situaciones objetivamente comparables, y no se cumple ese requisito, si al comparar la distinta tributación de dos prestadores de servicios, uno residente y otro no, se atiende solo a las bases imponibles sin considerar las diferencias de tipos.

La reclamante invoca la existencia de tratamiento discriminatorio como consecuencia de la situación global de pérdidas que la entidad tiene en Francia, que hace que no tenga cuota positiva, lo que, según la legislación francesa, no permite deducir ninguna retención soportada en el extranjero, de modo que no ha podido aplicar en su declaración del Impuesto sobre Sociedades francés el crédito fiscal correspondiente a las retenciones soportadas en España como resultado de la obtención de dividendos en nuestro país, lo que convierte las retenciones de fuente española soportadas en la percepción de dividendos en un impuesto definitivo y final no recuperable por la entidad.

Expone que esta situación es bien distinta a la que tienen las entidades españolas, que ante una eventual ausencia de cuota positiva por tener base imponible negativa podrá obtener la devolución de todas las retenciones soportadas.

Apoya sus argumentos el reclamante, tras describir con detalle la tributación de residentes y no residentes y haber identificado como una diferencia generadora de discriminación la distinta posibilidad de deducir gastos ya analizada en el Fundamento de Derecho anterior (discriminación no apreciada por este Tribunal), en que, para determinar si ha habido discriminación prohibida por el ordenamiento comunitarios es necesaria una comparación entre la carga impositiva soportada por el no residente y la carga impositiva que habría soportado un sujeto pasivo residente que hubiese percibido esas mismas rentas. Y para ello afirma que, según diversas sentencias del TJUE que cita, en dicha comparación se debe tener en cuenta el tratamiento fiscal aplicable al no residente tanto en el Estado de la fuente (que será el Estado que al gravar a un no residente podrá haber incurrido en discriminación, España en este caso) como en el Estado de residencia de dicho no residente, Francia en este caso"

En aquella REA invocaba la entidad determinadas sentencias del TJUE, que ya este TEAC analizaba en la resolución referida:

"Este argumento es expuesto en sus alegaciones iniciales, citando varias STJUE (sentencias Caso Bouanich, C-265/04, 17 de Junio de 2004, Caso Denkavit, C- 170/05, 27 de Abril, y Caso Comisión Europea vs. España CC-487/08, de 3 de Junio de 2010).

Argumento que refuerza en las alegaciones complementarias presentadas el 10 de noviembre de 2015, en las que se aporta la ya citada Sentencia, de 17 de septiembre de 2015, en los asuntos acumulados C 10/14, C 14/14 y C17/14, (este último referido a la propia interesada).

Afirma el reclamante que se confirma su posición en la Sentencia del TJUE del asunto C-17/14, donde se vuelve a afirmar que "una eventual restricción de la libre circulación de capitales puede justificarse por la plena neutralización en virtud de aplicación del convenio para evitar la doble imposición celebrado entre Holanda y Francia" y para ello el Tribunal analiza si el método para evitar la doble imposición que proporciona este CDI permitió que el impuesto sobre dividendos ingresado en Holanda fuera íntegramente deducido del Impuesto sobre Sociedades francés, afirmando el Tribunal (apartado 86) que "(...) la República Francesa concede a los contribuyentes residentes que hayan percibido tales rendimientos un crédito fiscal de la misma cuantía que el impuesto neerlandés. Ahora bien, teniendo en cuenta que el párrafo segundo de esta misma disposición prevé que el crédito fiscal no podrá exceder de la cuantía del impuesto que se perciba en Francia por los rendimientos de que se trata, cabe la posibilidad de que el impuesto sobre los

dividendos abonado en los Países Bajos no resulte neutralizado en su totalidad, lo que no se corresponde con las exigencias derivadas de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia (...)".

Partiendo de esta afirmación de la sentencia, afirma el reclamante que, al igual que ocurre en Países Bajos, de acuerdo con la legislación española, una entidad residente tendría derecho a la devolución del importe íntegro de las retenciones soportadas sobre dividendos en aquellos supuestos en los que la cuota líquida del IS sea cero, pero de manera opuesta, un no residente (residente francés) en idéntica situación no podrá conforme a su legislación nacional deducir cantidad alguna de su Impuesto sobre Sociedades, soportando con ello una carga tributaria superior, coincidente con el importe de la retención soportada en el Estado origen del dividendo, lo que supone una diferencia de trato contraria a las libertades comunitarias fundamentales.

Pues bien, este Tribunal comparte con el reclamante la apreciación sobre la relevancia para este caso, también en este punto, de la presente sentencia, pero no las conclusiones que extrae de ella."

A continuación la resolución desarrollaba el análisis, que no reproducimos por ser conocido por la propia reclamante, a la que en su momento fue notificada.

Lo que sí interesa destacar es la conclusión alcanzada, de igual relevancia y aplicación al caso que ahora nos ocupa:

"Por lo tanto, debe concluirse que la comparación a realizar para verificar si la normativa española discriminó a la entidad reclamante debe hacerse teniendo en cuenta, por un lado, lo tributado en España por el no residente, según lo dispuesto por la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes y el CDI con Francia, y por otro, lo que habría tributado en España por el Impuesto sobre Sociedades una entidad española. No debe, por tanto, en esta comparación darse entrada a la situación fiscal final que la entidad reclamante haya tenido en su Estado de residencia, a la que tan sólo habría que acudir, vía CDI, si en España hubiese existido trato discriminatorio previo, para verificar si esta discriminación se neutralizó en Francia.

Pues bien, en el caso que nos ocupa, como ya se concluyó, no se aprecia ninguna discriminación. La reclamante no ha estado sometida a tipo de retención superior a la retención que también han soportado los residentes, el tipo de gravamen que ha aplicado ha sido inferior al que, tras aplicar la deducción por doble imposición de dividendos, habría aplicado una entidad española perceptora de los dividendos, y las diferencias derivadas de la ausencia de gastos deducibles no se producen por la falta de reconocimiento de dichos gastos por la legislación española (legislación que cumple los estándares del TSJUE al exigir que se trate de gastos relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y que tengan un vínculo económico directo e indisoluble con la actividad realizada en España), sino por la falta de prueba adecuada de los mismos, tal y como ya se ha expuesto.

No es relevante, por tanto, cuál fue la tributación final de la reclamante en su Estado de residencia.

Debe tenerse en cuenta, además, que lo que plantea el reclamante, esto es, acudir por sistema a la tributación final en su Estado de residencia para verificar si a un no residente se le ha discriminado en el Estado de la fuente, desnaturalizaría el gravamen en la fuente sin EP, que se debe limitar a tener en cuenta la renta de ese país, sin mezclarlo con ingresos o gastos de otros países. Dejaría de ser un gravamen puntual, de devengo y liquidación inmediatas, y lo haría de muy compleja gestión, al exigir tener en cuenta en el estado de la fuente la situación global de la entidad en el país de residencia, situación que no será fijada hasta pasados muchos meses después de liquidar el IRNR."

Ha de observarse que esta doctrina del TEAC venía a coincidir con el criterio previamente emanado de la sentencia de la Audiencia Nacional de 3 de octubre de 2013 (rec. nº 458/2010), declarada firme por Decreto de 21 de enero de 2014. En ella se planteaba un supuesto igual, relativa a retenciones de dividendos practicadas por una empresa española, una entidad con la única diferencia de que la perceptora de los dividendos y a la que se le había practicado la retención era residente en Bélgica.

Se describe así el supuesto en la propia sentencia (AH Primero):

"La resolución del TEAC objeto de recurso parte de que Iberdrola practicó retenciones a la entidad recurrente sobre los dividendos y las primas de asistencia a juntas que esta entidad había recibido. La entidad recurrente solicitó la devolución del exceso retenido según el Convenio de Doble Imposición por su condición de residente fiscal en Bélgica."

La cuestión que se plantea, tal como la describe la resolución del TEAC consiste en determinar si existe discriminación para las sociedades no residentes cuando obtienen dividendos respecto de las sociedades residentes a la hora de recibir la misma clase de dividendos y ello al no ser aplicable la Directiva Matriz-Filial 90/435/CEE al ser la participación inferior al 5%."

Es mas, en el caso que ante esa Audiencia Nacional se planteaba concurría y en tal sentido era alegado por la recurrente una situación de déficit estructural o pérdidas.

La AN desestima el recurso, negando la existencia de la discriminación alegada. Considera que concurre un supuesto semejante pero no igual que el contemplado en la STJUE invocada por la recurrente de 3 de junio de 2010 (asunto C-487/08) y en otras que ella menciona y concluye:

"Por el contrario, lo que se ha afirmado por la propia parte recurrente es que no ha podido recuperar el impuesto pagado por encontrarse en una situación de déficit fiscal estructural y no ser de aplicación en

Bélgica el régimen del impuesto de sociedades del que disfrutaban las sociedades residentes en España. Estas razones hacen imposible obtener la consecuencia jurídica pretendida por el recurrente ..."

SÉPTIMO.- Dando un paso mas en la evolución de la argumentación implicada en la cuestión que nos ocupa, se advierte que la reclamante apela a una Sentencia del TJUE, que a su juicio avala sus pretensiones y que, por obvias razones temporales, no había sido considerada en la referida resolución de este TEAC de 2017.

Se trata de la Sentencia de 22 de noviembre de 2018, donde el TJUE se pronunció en el asunto C-575/17 (Sofina SA, Rebelco SA, Sidro SA y Ministre de l'Action et des Comptes publics (en adelante, "Caso Sofina"))

Pues bien, ha de indicarse que esta sentencia del TJUE ya ha sido analizada y ponderada a los efectos que nos ocupan por este TEAC en resolución de 22 de julio de 2021 (RG 2019 y acumuladas), con ocasión de una reclamación en la que se suscitaba un caso similar al aquí planteado y en la que la allí reclamante ya invocaba esa misma sentencia. Y se concluía por este TEAC que la misma no alteraba el juicio emanado.

Por razón de congruencia y seguridad jurídica, no habiendo elementos de juicio nuevos que hayan surgido en el interin, mantenemos este mismo análisis.

Pero antes del análisis de esta STJUE, que se aborda en el FD Décimo de la referida resolución, vamos a transcribir asimismo algunas otras consideraciones vertidas en dichas en dicha resolución de 22 de julio de 2021, que sistematizaba y desarrollaba mas aun el análisis de otras sentencias del TJUE que ya se habían manejado en la anterior resolución de 2017, a la que anteriormente nos hemos referido. Evidenciando así la congruencia del criterio que aquí ahora se aplica.

Dice así la resolución de 22 de julio de 2021:

(...)

Tras esta argumentación, la reiterada resolución de 21 de julio de 2021 aborda, en el FD Décimo, el análisis y ponderación de la STJUE de 22 de noviembre de 2018, que anunciábamos al inicio de este fundamento de derecho. Dice así:

<<DÉCIMO.- Mediante escrito complementario de alegaciones presentado el 12 de marzo de 2019, el reclamante invoca la sentencia del TJUE de 22 de noviembre de 2018, en el asunto nº C-575/17, caso Sofina, cuyos hechos manifiesta ser idénticos al supuesto que aquí se plantea y que, afirma, confirma que en el presente caso que ha habido trato desigual en su contra,

Esta sentencia analiza un caso en el que el país de la residencia (Francia) no devuelve la retención sobre dividendos practicada a una entidad residente el Bélgica sin atender a que en su país de residencia tuvo pérdidas que hicieron que su base imponible fuese negativa, mientras que si se las habría devuelto a una entidad francesa que hubiese cerrado su ejercicio con perdidas. El TJUE concluye, en síntesis, lo siguiente:

- La legislación francesa trata de modo menos favorable al dividendo pagado a una empresa no residente con pérdidas, ya que los pagados a una entidad francesa en una situación similar nunca sería gravado efectivamente. Tal diferencia de trato constituye una restricción a la libertad movimiento de capitales.

- El hecho de que la legislación francesa coloque a los no residentes en situación de pérdidas en desventaja no pueden ser compensadas por el hecho de que la misma legislación no discriminaría entre empresas rentables residentes y no residentes.

- La restricción no está justificada, porque el residente y las empresas no residentes se encuentran en una situación comparable, ya que Francia grava tanto el dividendo percibido por accionistas residentes y no residentes, lo que le coloca en la misma posición.

- La restricción no se justifica por la necesidad de garantizar una distribución equilibrada de los derechos fiscales entre los Estados miembros.

- Tampoco se justifica por la pérdida de ingresos fiscales resultante de la no imposición sobre dividendos distribuidos a empresas no residentes con pérdidas, en la medida en que Francia acepta esa pérdida de ingresos en una situación interna similar.

- No se justifica por la necesidad de asegurar la recaudación efectiva de impuestos, por existir mecanismos a nivel de la UE son suficientes para permitir que Francia recupere una deuda tributaria en Bélgica, si se había concedido un aplazamiento de impuestos a los accionistas belgas. En concreto, los apartados 73 a 76 de la sentencia se remiten a la Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua de las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos indirectos y de los impuestos sobre las primas de seguros, y la Directiva 2008/55/CE del Consejo, de 26 de mayo de 2008, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinadas exacciones, derechos, impuestos y otras medidas, ambas en sus versiones actuales .

Pues bien, la sentencia glosada no altera el juicio ya expuesto en los apartados anteriores, por las siguientes razones.

- No hay identidad de hechos entre la sentencia invocada y el presente caso.

La sentencia resuelve un caso con una importante diferencia de partida. En el caso analizado por el TJUE se analiza el derecho francés, en el que, según se describe en la sentencia, la no tributación por pérdidas

de los dividendos no es definitiva, es un diferimiento, ya que dicha tributación se recupera si la sociedad entra en beneficios en el futuro. Sin embargo, en el caso español, si en un ejercicio los gastos o pérdidas de otras fuentes o actividades son superiores a los ingresos por dividendos y la base imponible es cero o negativa, los ingresos así absorbidos, incluidos los dividendos, ya no tributarán nunca. No hay diferimiento, sino falta de tributación.

El TJUE sólo ha aceptado traer al estado de la fuente una pérdida del extranjero que difiere la tributación en la fuente, por ese el caso que analiza.

No ha aceptado, por tanto traer una pérdida que elimina de forma definitiva la tributación en un territorio de ingresos producidos en él por la "importación" a ese territorio de pérdidas o gastos producidos en otro territorio. Es claro que en este segundo supuesto la quiebra de principios a la que ahora se alude es mucho más evidente, por definitiva, y no puede afirmarse que esté expresamente asumida por el TJUE.

- El TJUE no se pronuncia sobre el principio de territorialidad que hasta ahora venía afirmando de modo indubitado (casos Futura, asunto C-250/95, de 15 mayo 1997 en caso Centro Equestre, asunto C-345/04, Sentencia de 15 febrero 2007, ya citados, y las que en ellos se citan). Probablemente por no ser esgrimido este argumento, nuclear en nuestra opinión, por el estado francés, lo que no permite afirmar que este principio haya sido abandonado por el TJUE.

Desde luego, no puede afirmarse que ese abandono del citado principio por el TJUE se haya producido para un caso como el español, de eliminación definitiva, y no temporal, de la tributación de ingresos generados en España por pérdidas traídas del extranjero.

- Tampoco fue esgrimida por Francia la justificación de la restricción a la libertad de circulación por la coherencia del sistema tributario, asumido expresamente en csos anteriores por el TJUE (Sentencia de 7 de noviembre de 2013, asunto C-322/11, caso "K.", ya citada, y las identificadas en ella).

Francia podría haber argumentado, de modo claro, que la desventaja resultante de la no recepción de las pérdidas extranjeras era necesario para mantener la coherencia de su sistema tributario, ya que tampoco se tienen en cuenta los beneficios derivados de actividades en el exterior.

No puede afirmarse, por tanto, que se haya descartado esa justificación de la diferencia de trato.

- Por otro lado, la sentencia deja abierta una importante cuestión, cual es determinar si las pérdidas esgrimidas se deben determinar con las reglas del país donde se generaron (el de residencia del contribuyente) o del país donde se pretenden aplicar para absorber los beneficios allí producidos, esto es, el del pago de dividendos.

Tendría lógica que fuese con las reglas de este último, ya que es en él donde se pretende que surtan efectos. Eso haría inviable la pretensión del reclamante, sin el examen previo, a la luz de nuestra legislación, de la deducibilidad de las pérdidas declaradas en su país.

- En el caso de la reclamante, residente en Reino Unido, deja dudas importantes si la reciente salida de la Unión Europea de ese país haría posible la aplicación eficaz de las Directivas de asistencia mutua, a las que se remite la sentencia Sofina como medio para recabar información sobre la realidad de las pérdidas que se invocan y, en su caso, como medio para la recuperación de la devolución indebidamente devuelta.

Por último, valga citar, como muestra de las dudas que la citada sentencia ha suscitado en el mundo jurídico, la opinión mostrada por la "CFE. Tax Advisers Europe", asociación con sede en Bruselas que reúne a 30 asociaciones de fiscalistas y asesores fiscales de 24 países europeos (como la española AEDAF) que en su publicación periódica "CFE Technical & Publications Update", de octubre de 2019 a marzo de 2020 (localizable, en inglés, en su página web) llega a afirmar (página 10, apartado 20) que esta sentencia puede ser considerada como "una decisión "atípica" que probablemente no tenga un impacto en casos futuros".>>

OCTAVO.- A lo anteriormente expuesto y que este TEAC, por razones de congruencia con la doctrina reseñada y seguridad jurídica, ha de mantener, ha de añadirse una mención a lo manifestado por el Tribunal Supremo en sentencia de 18 de octubre de 2022 (recurso de casación 5263/2020), que refuerza la conclusión de este TEAC.

El recurso de casación fue interpuesto por una entidad reclamante contra la sentencia del TSJ de Madrid de 16 de julio de 2020, que había desestimado el recurso planteado frente a la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 30 de octubre de 2018, que desestimó las reclamaciones económico administrativas planteadas contra sendos acuerdos de liquidación provisional por el IRNR.

Ha de advertirse que la propia sentencia del TS corrige en el FD Primero el enfoque planteado por el auto de admisión:

"-a pesar del enfoque del auto de admisión, lo cierto es que nos encontramos con una entidad no residente que percibe dividendos por las inversiones realizadas en España, como se ha visto, y se le somete a una retención del 15%, que coincide con el gravamen a pagar-."

Así pues, el TS corrige este enfoque, marcando la diferencia entre el supuesto de sociedad española sujeta al impuesto sobre sociedades que percibe dividendos de una sociedad no residente que no es el ahí planteado, del que sí efectivamente es el controvertido. Dice así la sentencia en el FD Segundo:

La parte recurrente prescinde de los términos en los que el auto de admisión plantea el conflicto y la cuestión de interés casacional, para reconocer abiertamente que los pronunciamientos que le sirvieron a la Sala para seleccionar la cuestión con interés casacional no son homologables al que en

realidad se produce en el presente recurso de casación, al punto que señala que en este caso se trata de un no residente que invierte en España, no de una entidad residente que percibe dividendos de una entidad no residente.

Pero dicho esto, trata de sacar ventaja de las discordancias existentes, para de forma artificial y forzada proponer un debate, esto es, el reconocimiento del derecho a aplicar la deducción contemplada en el artículo 30.1 TRLIS, al que le falta evidentemente tanto el presupuesto desencadenante de su aplicación como el sustrato jurídico necesario, pues viene a decir que es de aplicación la expresada norma en tanto que el legislador originario no incluyó en su redacción el caso que contemplamos.

Para la recurrente el artº 30.1 se fundamenta en exclusividad sobre la tributación ya soportada por la entidad que reparte el dividendo, por lo que resulta irrelevante la tributación de la entidad no residente que percibe el dividendo, afirmando, con cita de diversas sentencias, que el TJUE viene sosteniendo que no hay que acreditarla tributación en el Estado de residencia, sino que basta la mera discriminación en la fuente, pero incluso en el caso de que se exija la doble imposición para poder hacer el contraste de la posible discriminación, desde el punto y hora que la legislación española no contempla ni el supuesto ni un mecanismo para hacer prueba al efecto, las consecuencias desfavorables deben recaer sobre la Administración tributaria; en definitiva, " De acuerdo con lo expuesto, la Sentencia de instancia niega (a nuestro juicio, erróneamente) la aplicación a mi representado de una deducción por la única consideración de su carácter de entidad no residente en España, resultando ello en un tratamiento discriminatorio y perjudicial respecto del que correspondería a los mismos dividendos en caso de distribuirse a cualquier entidad jurídica residente (incluidos los fondos de inversión residentes sometidos al tipo de gravamen general, tal y como se deduce del artículo 57 TRLIS)".

Para el Sr. Abogado del Estado, ya se dijo en los Antecedentes, no sólo no es aplicable al caso el citado artº 30.1, previsto para entidades residentes que perciben dividendos de otras entidades, sino que del propio precepto se desprende que los dividendos deben integrarse en la base imponible derivada y, por lo tanto, son dividendos sujetos y no exentos, por lo que si los dividendos no están sujetos no puede hablarse de cuota íntegra. (...)

Efectivamente, como pone de manifiesto el Sr. Abogado del Estado, el caso que enjuiciamos nada tiene que ver con los presupuestos que habilitarían la aplicación del derogado artº 30.1, por los motivos que antes se han apuntado y que fue modificado, para paliar la doble imposición, por la Ley 27/2014. Así es, a la recurrente ni le era aplicable el artº 30.1, ni claro está podía integrarse su caso en la aplicación del artº 32, que sí representaba una discriminación prohibida por el distinto tratamiento para las entidades sujetas al impuesto sobre sociedades español al percibir dividendos de no residentes. No puede acogerse la alegación de la recurrente en el sentido de que el artº 30.1 no contemplaba el supuesto que propone, esto es, no residentes que perciben dividendos de una entidad residente, porque dicho artículo regulaba un supuesto completamente ajeno al propuesto, como es el de evitar la doble imposición interna en el caso de dividendos procedentes de entidades residentes, y de otro cuando procedían de entidades no residentes se preveía en el artº 32.

Nada que ver con el caso que nos ocupa, que, en todo caso, daría lugar a un supuesto de doble imposición internacional, que, en el supuesto enjuiciado, pretende ser superado mediante la aplicación, como así ha sido, del artº 10.2.b del CDI entre EEUU y España.

El problema con el que intenta equipararse la parte recurrente, insistimos, de todo punto ajeno al que debe enjuiciarse y que fue examinado con carácter subsidiario por la Sala de instancia, ha sido un problema recurrente desde el TRLIS de 1967, que preveía una deducción en la cuota del 33% de los dividendos, sin atender a la tributación efectiva de la entidad distribuidora y extensible a las filiales extranjeras, y que venía a reconocer, en definitiva, el régimen de exención. A partir de dicho texto los posteriores establecieron diversos mecanismos para procurar paliar la posible doble imposición, distinguiendo según los dividendos se percibieran de un residente o de un no residente, con el distinto tratamiento discriminatorio en el TRLIS de 2004, hasta la Ley 27/2014 que pretende un mismo tratamiento sin atender a si los dividendos se perciben de entidades residentes o no residentes.

Distinto a lo anterior, es el caso, de una entidad no residente que percibe dividendos de una residente, en el que no se aplica el expresado régimen legal, sino que se estaría, de darse, ante un supuesto de doble imposición jurídica internacional; esto es, cuando el mismo contribuyente es gravado por la misma renta por dos Estados -en éste, ni siquiera la parte recurrente nos informa de si efectivamente han sido o no gravados los dividendos percibidos en EEUU, queriéndose amparar en el supuesto vacío normativo del referido régimen de la doble imposición interna que prevé los arts. 30 y ss del TRLIS de 2004-, invitando a un debate de todo punto artificial y distorsionado, en el sentido de que dado que se le grava con el 15% de los dividendos percibidos le corresponde la reducción del gravamen al 7,5% por mor del principio de la libre circulación de capitales del artº 63 del TFUE, aplicando el citado artº 30.1, lo cual no tiene más base que un mero voluntarismo sin sustento jurídico alguno.

En el supuesto que examinamos, la doble imposición jurídica internacional se produciría al quedar sujeto los dividendos percibidos a retención en el Estado de la fuente y sujeto al impuesto en el Estado de

residencia. Los CDI, siguiendo las directrices de la OCDE tratan de evitar esta doble imposición a través de diversos mecanismos, plasmados, en lo que ahora, interesa en el artº 10 del Modelo de Convenio fiscal de la OCDE, que acepta abiertamente que los dividendos puedan sujetarse a tributación en los dos Estados, pero sometido a unos límites, que, en nuestro caso, artº 10.2. b) del CDI entre EEUU y España, es del 15% de retención en el Estado de la fuente, en España.

Ciertamente, según el tratamiento que se haga tributariamente sobre dichos dividendos en ambos Estados puede o no evitarse el problema de la doble imposición, habiéndose articulado diversos sistemas al efecto para evitar dicho problema."

La sentencia parcialmente transcrita se refiere al marco del CDI entre España y EEUU, y no aborda directamente un supuesto como el que aquí nos ocupa de que la entidad no residente que obtiene los dividendos distribuidos por una residente esté incurso en pérdidas que en la legislación de su Estado de residencia. Pero sin duda el planteamiento que subyace en la misma refuerza las conclusiones que este TEAC viene manteniendo como doctrina antes referida. El hallarse la entidad no residente perceptora de los dividendos en una situación de déficit estructural es lo que hace, como la Audiencia Nacional manifestaba en la también anteriormente citada sentencia, que sean las propias condiciones de la empresa unida a la normativa de aplicación en el país de residencia, lo determinante de que conforme al CDI no resulte absorbido o compensado en dicho país de residencia el impuesto satisfecho en el estado de la fuente. Es de destacar que lo que no se produce es la doble imposición a que el TS se refería - cuando el mismo contribuyente es gravado por la misma renta por dos Estados-. Aquí, el contribuyente residente en Francia no es gravado en su país de residencia por los dividendos obtenidos de una empresa española; y así se constata cuando la reclamante, al afirmar que está en situación de pérdidas en Francia, no sostiene que se produzca doble imposición sino que al ser nula su capacidad fiscal no debería resultar en una carga fiscal en ninguno de los dos Estados.

Esta pretensión no es conforme ni a la doctrina de este TEAC ya expuesta, ni a al criterio de la SAN asimismo mencionada, ni al enfoque que se desprende de la STS citada en último lugar:

La comparación a realizar para verificar si la normativa española discriminó a la entidad reclamante debe hacerse teniendo en cuenta, por un lado, lo tributado en España por el no residente, según lo dispuesto por la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes y el CDI con Francia, y por otro, lo que habría tributado en España por el Impuesto sobre Sociedades una entidad española. No debe, por tanto, en esta comparación darse entrada a considerar las circunstancias completas y la situación fiscal final que la entidad reclamante haya tenido en su Estado de residencia. Solo habría que acudir a ella, vía CDI, si en España hubiese existido trato discriminatorio previo, para verificar si esta discriminación se neutralizó en Francia.

Pero tal trato discriminatorio previo no existe: La reclamante no ha estado sometida a tipo de retención superior a la retención que también han soportado los residentes, el tipo de gravamen que ha aplicado ha sido inferior al que, tras aplicar la deducción por doble imposición de dividendos, habría aplicado una entidad española perceptora de los dividendos.

Y en última instancia, tener que acudir por sistema a la tributación final en su Estado de residencia para verificar si a un no residente se le ha discriminado en el Estado de la fuente, desnaturalizaría el gravamen en la fuente sin EP, tal como está diseñado en el Derecho internacional convenido. En este sentido, obsérvese (y así es reconocido en la STS citada) como los CDI, siguiendo las directrices de la OCDE tratan de evitar esta doble imposición a través de diversos mecanismos, plasmados, en el caso planteado en el artº 10 del Modelo de Convenio fiscal de la OCDE, que acepta abiertamente que los dividendos puedan sujetarse a tributación en los dos Estados, pero sometido a unos límites, en este caso el 15% de retención en la fuente -España-, pero se admite la posibilidad de que no se consiga eliminar completamente, según diversos factores de las normativas internas concernidas.

Por último, aun cuando la reclamante lo señala como advertencia inicial, en relación con su manifestación de que de las 50 declaraciones con solicitud de devolución, la Administración había acordado la devolución de 7 de ellas, considerando que la denegación de las aquí recurridas suponía una contradicción con sus propios actos, ha de señalarse que este TEAC carece de datos y antecedentes que le permitan avaluar tanto la casuística de cada uno de los supuestos como los términos de los acuerdos administrativos que se invocan de referencia. Por lo que no puede admitirse el alegato.>>

SEXTO.- No obstante lo dicho anteriormente, una reciente Sentencia de la Audiencia Nacional ha resuelto lo contrario, acogiendo lo dicho por el TJUE en su Sentencia de 19 de diciembre de 2024, Asunto C-601/23 : "El artículo 63 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa aplicable en un Estado miembro en virtud de la cual los dividendos distribuidos por una sociedad domiciliada en un territorio fiscalmente autónomo de ese Estado miembro son objeto de una retención en origen que, cuando esos dividendos son percibidos por una sociedad residente sujeta al impuesto sobre sociedades en ese territorio fiscalmente autónomo, equivale a un pago a cuenta del citado impuesto y se devuelve íntegramente si la referida sociedad cierra el correspondiente ejercicio fiscal con un resultado de pérdidas, mientras que, cuando esos dividendos son percibidos por una sociedad no residente en igual situación, no se contempla devolución alguna". Esta restricción a la libre circulación de capitales entiende esta sentencia del TJUE no puede justificarse por ninguna de las excepciones previstas en el artículo 65 del TFUE.

Se trata de la Sentencia de la Audiencia Nacional de fecha 28/07/2025, recurso contencioso-administrativo nº. 2486/2021, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC),

de 22 de julio de 2021, (reclamaciones 2070/17 y acumuladas), por la que se desestimó la reclamación interpuesta frente a las liquidaciones provisionales, referidas a las solicitudes de devolución de las retenciones practicadas por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR), ejercicios 2012 a 2015. La pretensión que se analiza consiste en la anulación de la resolución del TEAC y de las previas liquidaciones y, en consecuencia, solicita la recurrente la devolución de las cantidades retenidas sobre los dividendos cobrados en España, con los intereses de demora que correspondan, al suponer un trato discriminatorio en su contra el hecho de que a una entidad residente en España que haya tenido pérdidas por importe superior a los dividendos se le devuelvan en su declaración del Impuesto sobre Sociedades las retenciones practicadas por estos dividendos, mientras que en el IRNR no se devuelven a una sociedad, como la recurrente, no residente en España, residente en Reino Unido (UK), en la misma situación de pérdidas, y sin que pueda deducir en su país de residencia las retenciones practicadas en España por presentar en UK una base imponible negativa, como consecuencia de las pérdidas. Se fundamenta el recurso en que en la tributación de la entidad recurrente (a través de las retenciones practicadas a cuenta del IRNR) por los dividendos percibidos por su participación en determinadas empresas residentes en España se ha producido una vulneración del derecho de la Unión Europea, por infracción del artículo 63.1 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), y del principio de la libre circulación de capitales que se consagra en el mismo, toda vez que mientras a las entidades con la misma naturaleza jurídica con residencia en España, que se encuentren en pérdidas, se les devuelve la retención practicada por los dividendos, la entidad recurrente, residente en UK, equivalente a una entidad financiera española, sujeta a las normas de ordenación y supervisión aplicables al sector financiero español a través de la "Financial Conduct Authority" y la "Prudent Regulation Authority", instituciones del sistema británico, a la que se le practicaron las retenciones del 10% o 15% (según los periodos) por el percibo del dividendo, se ha visto gravada por esta retención, que se ha convertido en la deuda definitiva, al no existir en la Ley del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes (LIRNR) ningún mecanismo en virtud del cual su situación tributaria fuera la misma que la de las entidades residentes en España.

Concluye la Audiencia Nacional lo siguiente:

"SEGUNDO.- Contenido de la resolución del TEAC. La controversia.

4.Vaya por delante que, en este caso, no existe una real controversia ni en las liquidaciones recurridas, ni en la resolución del TEAC, ni en la contestación a la demanda, en cuanto a la naturaleza jurídica de la entidad recurrente, ni en cuanto a los dividendos percibidos de diferentes entidades españolas, por los cuales se le practicó la retención de las cantidades que son objeto de reclamación, que no han sido puestas en cuestión por la Administración tributaria, aunque la resolución del TEAC ha considerado que no se ha probado la situación de pérdidas de la recurrente en UK, ni la existencia (inexistencia) de bases imponibles positivas, y la contestación a la demanda ha opuesto tacha a la acreditación de las mismas.

5.La resolución del TEAC rechaza la reclamación y, por ende, la devolución de las cantidades retenidas aduciendo e interpretando diversas sentencias del TJUE, que le permiten concluir que es la aplicación del principio de territorialidad y el de la exigencia de coherencia del sistema tributario, o simetría lógica, la que descarta por completo la solicitud del reclamante.

6.Por tanto, la verdadera controversia es si la norma del IRNR que no posibilita la devolución de las retenciones practicadas es o no contraria al derecho de la UE.

TERCERO.- La sentencia del TJUE de 19 de diciembre de 2024, Asunto C-601/23.

7.Tramitado el procedimiento se puso de relieve por la parte recurrente la existencia de un conflicto idéntico al presente ante la Sala homónima del TSJ del País Vasco, que había planteado ante el TJUE cuestión prejudicial, que fue resuelta por la sentencia del TJUE de 19 de diciembre de 2024, Asunto C-601/23, respondiendo a la cuestión prejudicial planteada en el recurso 354/2022.

8.En ella se determinó que la normativa del territorio histórico de Bizkaia, que no permite la devolución a las sociedades no residentes en caso de pérdidas, constituye una restricción a la libre circulación de capitales, contraria al derecho de la Unión, ya que puede disuadir la inversión en sociedades del territorio de que se trate (en el caso de esta sentencia el País Vasco) por parte de sociedades no residentes que se encuentren en la situación de la sociedad residente.

9.La declaración final de esta sentencia fue la siguiente: "El artículo 63 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa aplicable en un Estado miembro en virtud de la cual los dividendos distribuidos por una sociedad domiciliada en un territorio fiscalmente autónomo de ese Estado miembro son objeto de una retención en origen que, cuando esos dividendos son percibidos por una sociedad residente sujeta al impuesto sobre sociedades en ese territorio fiscalmente autónomo, equivale a un pago a cuenta del citado impuesto y se devuelve íntegramente si la referida sociedad cierra el correspondiente ejercicio fiscal con un resultado de pérdidas, mientras que, cuando esos dividendos son percibidos por una sociedad no residente en igual situación, no se contempla devolución alguna". Esta restricción a la libre circulación de capitales entiende esta sentencia no puede justificarse por ninguna de las excepciones previstas en el artículo 65 del TFUE.

10.Con base en la misma, en el procedimiento del que surgió se dictó sentencia del TSJ del País Vasco de 12 de mayo de 2025 que estima idéntica pretensión a la que aquí resolvemos, referida al ejercicio 2017.

Síguenos en...



11. La parte recurrente entiende que esta sentencia resuelve un conflicto que es el mismo que el que originó la cuestión prejudicial, por cuanto la legislación del País Vasco (Norma Foral 12/2013, de 5/12, del Impuesto sobre la Renta de No Residentes) y la aplicable por la AEAT, LIRNR, es la misma, la parte recurrente en el recurso ante la Sala de Bilbao es la misma, y es idéntica la pretensión de devolución de las retenciones practicadas por la misma empresa, residente en España, Siemens Gamesa Renewable Energy, S.A., con la única diferencia del ejercicio en el que se practicaron las retenciones.

A tal efecto, aduce que el artículo 21 de la Ley 12/2002, de 23/5, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (concierto) dispone que el Impuesto sobre la Renta de No Residentes es un tributo concertado que se regirá por las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado.

12. La Abogacía del Estado aduce que la sentencia de la Sala del País Vasco no es aplicable a este caso pues se trata de un proceso que es ajeno a la AEAT, sin que las legislaciones aplicables en uno y otro caso sean equiparables, y que la sentencia del TJUE se refiere a ejercicios distintos y al sistema tributario foral de Vizcaya, que no es coincidente con la aplicada por la resolución del TEAC. En fin, no se sabe muy bien si referido a una u otra sentencia, sostiene que no se pondera debidamente que la no recuperación de la cantidad retenida en España no se debe a la normativa española ni al Convenio de doble imposición con UK, sino a que la normativa británica impide las devoluciones si la entidad residente en UK está en pérdidas, de donde se concluye que el problema jurídico de la no devolución lo estaría creando la norma británica y no la española, por lo que el caso de autos no sería propiamente una cuestión de libertad de circulación de capitales.

13. Así las cosas, ninguna duda existe que la jurisprudencia del TJUE que interpreta el artículo 63 TFUE tiene primacía y efecto directo en el ordenamiento jurídico español; las sentencias del TJUE que lo reconocen son innumerables, por lo que se nos excusará su cita, y en el ordenamiento español el artículo 4 bis LOPJ lo consagra, y también la jurisprudencia del Tribunal Supremo.

14. Por esta razón, la decisión del Tribunal no puede ser otra que la que ha dado la Sala del País Vasco, por cuanto no se ha desacreditado que la legislación aplicable sea la misma, como aduce la parte recurrente con cita de las normas que así lo establecen, y, por tanto, la interpretación del TJUE es extensible a la norma española del LIRNR que ha de considerarse que vulnera la libre circulación de capitales, por las mismas razones, a las que nos remitimos.

15. En fin, el argumento defensivo de que no se ha probado la existencia de pérdidas de la empresa recurrente, ni que por ellas tuviera una base imponible negativa en su país queda en entredicho cuando esta falta de acreditación no fue ninguna de las razones de las liquidaciones impugnadas, sino que se introdujo en el debate por la resolución del TEAC, y, como afirma la recurrente, sin perjuicio de la documentación aportada para satisfacer la carga de la prueba, si de ella la AEAT considera que no está suficientemente acreditada esta circunstancia, dispone de mecanismos de intercambio de información entre ambos países, derivados de la aplicación del Convenio CDI España-Reino Unido, o bien de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, o del Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, Estrasburgo 25/1/1998, del que forman parte tanto España como UK, y así lo corrobora el apartado 65 de la citada sentencia del TJUE, al afirmar que "los mecanismos de asistencia mutua existentes entre las autoridades de los Estados Miembros son suficientes para permitir que el Estado miembro de la fuente efectúe un control de la veracidad de los elementos aportados por las sociedades no residentes que pretendan beneficiarse de la devolución de la retención en origen (véase, por analogía, la sentencia de 22 de noviembre de 2018, Sofina y otros, C-575/17, EU:C:2018:9843, apartado 73)".

16. Por todo lo expuesto, procede la íntegra estimación de la pretensión actora, incluyendo los intereses de demora desde la fecha del ingreso en el Tesoro de la retención."

En consecuencia, siguiendo el criterio recogido por la Audiencia Nacional en base a la Sentencia del TJUE que resuelve la cuestión prejudicial planteada, se debe permitir a una entidad no residente la recuperación del importe retenido en España que no haya podido ser deducido en el impuesto sobre sociedades de su país de residencia por la existencia de pérdidas en el resultado de la entidad.

En este punto, por tanto, debe estimarse la presente reclamación, ya que la AEAT no apreció esta posibilidad, lo que constituye un defecto material que debe ser corregido.

No obstante lo dicho, el presente caso presenta una peculiaridad que reside en la integración de la entidad en un grupo fiscal, siendo así que la Sentencia del TJUE se basaba en un supuesto de tributación individual. Esta peculiaridad es sustancial en este caso, ya que, según indica la reclamante, es precisamente la integración de los cánones de la filial con otras pérdidas o rentas negativas del grupo la que ha tenido como resultado una autoliquidación del grupo francés con una cuota positiva, cuota que, según la interesada, no permitía absorber todo el crédito fiscal generado por la retención soportada en España por dicha filial.

Ello obliga a efectuar un análisis de comparabilidad, no entre sociedades, sino entre grupos fiscales, para así poder concluir si un grupo fiscal residente en España, con las características y en el supuesto del grupo al que pertenece la entidad reclamante, habría obtenido la devolución de retenciones soportadas en España y, en caso afirmativo, en qué importe.

La información incorporada al expediente y los cálculos efectuados por la reclamante en su escrito no permiten a este Tribunal llegar a una conclusión definitiva respecto a si procede la devolución solicitada y en qué importe, por lo que corresponde al órgano gestor, en ejecución de la presente resolución, su comprobación.

Debemos, pues, estimar en parte las pretensiones de la reclamante, reconociendo que el acuerdo recurrido adolece de un defecto material, ya que, a la vista de la jurisprudencia del TJUE citada, ha de tenerse en cuenta lo alegado en relación con que los créditos fiscales por el IRNR soportado en España no pudieron deducirse íntegramente en el IS presentado en Francia, ya que en las autoliquidaciones del IS del grupo consolidado en que se integra la reclamante la cuota total no era suficiente para absorber el crédito por impuesto extranjero soportado. Y, en consecuencia, en ejecución del presente fallo, ha de determinarse si ello, de haber sucedido, supone una discriminación respecto de lo que habría ocurrido si el grupo consolidado hubiese sido español, lo que debe ser corregido, de modo que, tras la comprobación señalada, determine el órgano gestor la devolución que, en su caso, proceda.

SÉPTIMO.- Debemos por último analizar la prescripción que el órgano gestor señala respecto a los periodos 2016 y enero 2017 y que la reclamante discute.

Señala el órgano gestor en su resolución que en la fecha de presentación de la solicitud de rectificación por parte del obligado tributario, 11-05-2021, ya había prescrito el derecho a solicitar la devolución respecto a las autoliquidaciones correspondientes a las autoliquidaciones del modelo 216 del ejercicio 2016 y del periodo 01 del ejercicio 2017, considerando que el plazo de prescripción, conforme a lo previsto en el artículo 67 de la LGT, comenzó a computarse en la fecha de fin de plazo de presentación en periodo voluntario o fecha de presentación.

Alega la reclamante por su parte que no ha prescrito el derecho a solicitar la rectificación de las autoliquidaciones de pagos a cuenta y retenciones del IRNR, Modelos 216, correspondientes a los ejercicios 2016 y 2017. Señala que el régimen legal en materia de prescripción impone la necesidad de que los cuatro años para solicitar una devolución tributaria no comiencen a computarse sino desde el momento en que tal ejercicio sea posible. En el presente caso, considera que la posible devolución del tributo no pudo solicitarse hasta que se liquidó el impuesto francés del grupo consolidado al que pertenece, es decir, hasta el 15 de mayo de 2017 para la autoliquidación del ejercicio 2016 y el 15 de mayo de 2018 para la del ejercicio 2017. Defiende que no fue hasta que se presentaron las autoliquidaciones del IS consolidado en Francia y se conoció la base imponible del Grupo cuando se pudo determinar con certeza la imposibilidad de mitigar la doble imposición que se produjo como consecuencia de la excesiva imposición generada en España, debiéndose fijar en ese momento el inicio del plazo de prescripción del derecho de **XZ-TW** de instar la recuperación las retenciones ingresadas en España. En consecuencia, en la fecha en la que **XZ-TW** inició el del procedimiento de recuperación de las retenciones, en fecha 11 de mayo de 2021, no se habría excedido el plazo de cuatro años señalado en la ley para determinar la prescripción del derecho a instar la rectificación de las autoliquidaciones.

Alega que entender que el plazo de prescripción del derecho a solicitar las devoluciones derivadas del ingreso de las retenciones practicadas por **QR** a **XZ-TW** no se inicia con la presentación del IS en Francia supondría una conculcación del principio de igualdad y de no discriminación proscrito por el artículo 14 de la Constitución Española. Defiende que esta discriminación resultaría de la comparación con un residente en España que soporta retenciones en territorio español y podrá deducir dichas retenciones de la cuota íntegra del IS, en consecuencia, el derecho a solicitar la devolución de esas retenciones se inicia con la presentación de la autoliquidación del IS.

El derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo y las devoluciones de ingresos indebidos comenzará a contarse, según lo señalado en el artículo 67 LGT:

"1. El plazo de prescripción comenzará a contarse en los distintos casos a los que se refiere el artículo 66 de esta Ley conforme a las siguientes reglas:

(...)

En el caso c), desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo para solicitar la correspondiente devolución derivada de la normativa de cada tributo o, en defecto de plazo, desde el día siguiente a aquel en que dicha devolución pudo solicitarse; desde el día siguiente a aquel en que se realizó el ingreso indebido o desde el día siguiente a la finalización del plazo para presentar la autoliquidación si el ingreso indebido se realizó dentro de dicho plazo; o desde el día siguiente a aquel en que adquiriera firmeza la sentencia o resolución administrativa que declare total o parcialmente improcedente el acto impugnado.

En el supuesto de tributos que graven una misma operación y que sean incompatibles entre sí, el plazo de prescripción para solicitar la devolución del ingreso indebido del tributo improcedente comenzará a contarse desde la resolución del órgano específicamente previsto para dirimir cuál es el tributo procedente."

Parece claro que con anterioridad a la presentación de la declaración del impuesto sobre sociedades francés nada podía reclamar la entidad, porque no tenía conocimiento de si las retenciones practicadas a cuenta del IRNR podían calificarse de indebidas, toda vez que no es hasta ese momento cuando se conoce el resultado de la declaración del impuesto personal y si el mismo absorbe la totalidad de la retención practicada en España, como tampoco podía la Administración comprobar la devolución que pudiera corresponder aprobar. Solo entonces, con la presentación del impuesto sobre sociedades en el país de

residencia, surge la posibilidad jurídica para el ejercicio del derecho que la aplicación de la normativa y jurisprudencia comunitaria reconoce a la entidad.

Para este Tribunal Económico-Administrativo se produce en este caso una laguna que debe integrarse acudiendo a las normas civiles en su carácter de Derecho supletorio, y, en particular, a las conclusiones que se desprenden de la doctrina de la "actio nata", y que predica que el plazo de prescripción deberá comenzar a computarse desde el día en que la acción pudo ejercitarse. Este razonamiento ha sido empleado en anteriores ocasiones de forma semejante a la presente, si bien en el ámbito de la normativa interna y de la regularización íntegra que en aquellas se planteaba.

En el presente caso, dado que la calificación del ingreso como indebido tendría, en su caso, su origen en el resultado del impuesto sobre sociedades francés del grupo, el "dies a quo" del plazo de prescripción para solicitar su devolución debe ser el del fin del plazo para la presentación de dicha autoliquidación, por lo que se estima en este punto la alegación de la interesada.

Corresponde, pues, estimar parcialmente las pretensiones de la reclamante, conforme a lo expuesto en este Fundamento de Derecho y en el Fundamento de Derecho Sexto.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR EN PARTE la presente reclamación, en los términos señalados en la presente resolución.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos "Doctrina y Criterios de los Tribunales Económico-Administrativos (DYCTEA)".

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda

Síguenos en...

